



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13708.001906/2006-20
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.655 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PEDIDO DE REDUÇÃO DO IMPOSTO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO CARF PARA ANALISAR RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não cabe recurso contra decisão proferida por autoridade de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em processo de reconhecimento do direito à redução de tributo incidentes sobre o lucro da exploração na área da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella e Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, quanto ao conhecimento, a conselheira Andréa Duek Simantob. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Andréa Duek Simantob não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art.63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão 1402-004.498, de 13 de fevereiro de 2020, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu não conhecer do recurso voluntário apresentado na fase processual anterior, por entender faltar competência ao CARF para análise da matéria questionada. O acórdão foi assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1402-004.498

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2006

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PEDIDO DE REDUÇÃO DO IMPOSTO.
AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO CARF PARA ANALISAR RECURSO
VOLUNTÁRIO.

De acordo com determinação contida no parágrafo quarto, do artigo 144, do Decreto 7.574 de setembro de 2011, não cabe recurso na esfera administrativa sobre a decisão da DRJ que denegar o Pedido de redução de IRPJ. Assim, não pode ser conhecido o Recurso Voluntário interposto nos autos do processo administrativo que trata sobre Pedido de Redução do Imposto.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário em razão de incompetência recursal do CARF para análise da matéria, nos termos do artigo 144, §§ 3º e 4º, do Decreto nº 7.574/2011.

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a competência do CARF para apreciação de recurso voluntário que trata de litígio em torno da negativa de pedido de redução do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração.

Em 16 de novembro de 2020 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, assim caracterizando a divergência jurisprudencial (grifos do original):

Para a admissibilidade do recurso especial, foram apresentados os seguintes argumentos:

DIVERGÊNCIA QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ART. 144 DO DECRETO 7.574/2011 E O CABIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

- O acórdão recorrido, por entender que não seria possível a interposição de recurso na esfera administrativa de processo que trata sobre Pedido de Redução do Imposto, não conheceu o recurso voluntário da Recorrente;

- No entanto, questão idêntica à dos autos foi tratada no acórdão 1301-004.238 (PTA nº 19647.001204/2006-94), de Relatoria do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza,

julgado em 13.11.2019 pela 1ª Turma – 3ª Câmara deste Conselho, (inteiro teor em anexo – doc. n.º 03), com a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2003.

INCENTIVO DE REDUÇÃO SUDENE. COMPROVAÇÃO REGULARIDADE FISCAL.

O reconhecimento pela autoridade tributária competente do direito ao benefício de redução de tributo está vinculado ao cumprimento pela pessoa jurídica dos requisitos essenciais estabelecidos pela legislação de regência.

Admite-se a prova da regularidade em qualquer momento do processo administrativo, independentemente da época em que tenha ocorrido a regularização.

No caso, a Recorrente apresentou juntamente com seu pedido Certidões Conjuntas Positivas com Efeitos de Negativas emitidas pela Secretaria da Receita Federal e pela PGFN, o que restou afastado o óbice descrito no Despacho Decisório.”

- Registra-se que o aludido acórdão não foi reformado, de modo que se mostra apto a caracterizar divergência (doc. n.º 03, cit);
- Observe-se ainda a similitude fática entre os acórdãos recorrido e divergente:

Acórdão recorrido

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão da DRJ que manteve o r. Despacho Decisório que indeferiu o Pedido de Direito à **Redução de IRPJ** formulado com base no Laudo Constitutivo n.º 152/2006, da Agência de Desenvolvimento do Nordeste –ADENE, devido ter constatado débitos inscritos no CADIN. (O pedido foi feito com base na Lei 4.239/1963, com a nova redação dada pela Medida Provisória n.º 2.199-14 de 24/08/2001 e na Lei n.º 11.196 de 21/11/2005).

(...)

O pedido foi formulado e calculado sobre o lucro de exploração dos serviços de telecomunicação pela filial da Recorrente, situada no Estado de Minas Gerais, instruído com os documentos que foram acostados aos autos.”

Acórdão divergente n.º 1301-004.238

“Trata-se o presente processo de pedido de reconhecimento do direito à **redução do IRPJ e adicionais, apresentado à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, calculados com base no lucro de exploração**, formalizado mediante o formulário á fl. 02, acompanhado de Laudo Constitutivo (fls. 03/06) e certidões positiva de débitos com efeito de negativa de débito (fl 07/08), além de certidão de regularidade do FGTS (fl.09).”

- Como se vê, em ambos os casos, os contribuintes pleiteiam a redução do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração;
- Portanto, as premissas fáticas são as mesmas;
- Ocorre, todavia, que a solução jurídica adotada para esta controvérsia diverge frontalmente em ambos acórdãos;
- Observe-se no quadro abaixo os trechos dos votos condutores:

Acórdão recorrido

“Desta forma, como a lei específica que trata sobre o procedimento do Pedido de Redução do IRPJ determina que a decisão da DRJ que denegar o pedido é irrecorrível/definitiva, entendo que **o Recurso Voluntário interposto pela Recorrente nestes autos não deve ser conhecido, tendo em vista a ausência de competência legal para que o E. CARF reveja a decisão "a quo"**.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, **deixo de conhecer do Recurso Voluntário.**”

Acórdão divergente n.º 1301-004.238

“O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço. (...)”

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado, ressaltando que o início do prazo de fruição do benefício será a partir do ano-calendário de 2003, posto que a recorrente não se insurgiu contra a parte da decisão (Despacho Decisório) que reduziu o prazo de fruição do benefício.”

- A divergência é evidente;
- No acórdão divergente, o recurso voluntário foi conhecido e provido por unanimidade de votos. Por outro lado, o acórdão recorrido não conheceu do recurso por entender que o CARF não teria competência para analisar recurso voluntário que trate desta matéria;
- Em relação ao mérito, o entendimento do acórdão divergente também é claramente favorável à Recorrente;
- Com efeito, no acórdão divergente, foi reconhecida a regularidade fiscal da empresa ainda que esta tenha se dado posteriormente ao momento da obtenção do incentivo, nos termos da Súmula CARF n.º 37;
- Logo, manifesta a divergência entre os acórdãos acima.

(...)

O paradigma apresentado também serve para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

As decisões cotejadas trataram de litígio em torno da negativa de pedido de redução do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração.

O acórdão recorrido entendeu que o CARF não tinha competência para apreciar recurso voluntário tratando dessa matéria. Para tanto, citou o art. 60 da IN SRF n.º 267/2002 e o art. 144 do Decreto n.º 7.574/2011, com conteúdos praticamente idênticos, estabelecendo a definitividade da decisão da Delegacia de Julgamento que denega o pedido de redução do IRPJ e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração.

O paradigma, por outro lado, diante do mesmo tipo de litígio, conheceu do recurso voluntário, e ainda deu provimento a ele.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que não questiona o conhecimento do recurso e, no mérito, limita-se a transcrever “*a elucidativa fundamentação apresentada pelo Acórdão n.º 1402-004.498*”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu

seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

De fato, ambos os precedentes tratam de pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ e adicionais calculados com base no lucro de exploração apresentado à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que enquanto o acórdão recorrido entendeu que não caberia recurso na esfera administrativa da decisão da DRJ que denegou o pedido, o acórdão paradigma 1301-004.238 conheceu do recurso voluntário sobre a matéria e julgou seu mérito.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se cabe recurso a este CARF da decisão da DRJ que denega pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ e adicionais calculados com base no lucro de exploração.

O voto condutor do acórdão recorrido entendeu que não, baseado em sua interpretação do parágrafo 4º do artigo 60 da IN SRF 267/2002 e no artigo 144 do Decreto 7.574/2011, que transcrevo:

Decreto 7.574/2011

TÍTULO III

DOS OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

(...)

CAPÍTULO X

DO PROCESSO DE RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO NA ÁREA DA SUDENE

Art. 144. O direito à redução do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário da pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional (Decreto nº 4.213, de 26 de abril de 2002, art. 3º).

§ 1º O chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil competente decidirá sobre o pedido de redução no prazo de cento e vinte dias, contados da data da apresentação do requerimento.

§ 2º Expirado o prazo indicado no § 1º sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecorrível, a interessada será considerada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida.

~~§ 3º Caberá impugnação de Julgamento para a Delegacia da Receita Federal do Brasil, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente.~~

§ 3º Caberá impugnação para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente. (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016)

§ 4º Não cabe recurso na esfera administrativa da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que denegar o pedido.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a unidade competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§ 6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º.

IN SRF 267/2002

Art. 60. A competência para reconhecer o direito será da unidade da SRF a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com laudo expedido pelo MI.

§ 1º O titular da unidade da SRF decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§ 2º Expirado o prazo indicado no § 1º, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecorrível, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida, a partir da data de expiração do prazo.

§ 3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá manifestação de inconformidade para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§ 4º Torna-se irrecorrível, na esfera administrativa, a decisão da DRJ que denegar o pedido.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§ 6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º.

§ 7º O pedido de que trata este artigo deve estar completo em todos os requisitos formais e materiais, sem o quê não será admitido, podendo o requisitante, depois de sanado o vício, peticionar novamente.

§ 8º Na hipótese de não admissibilidade do pedido não fluirá o prazo de que trata o § 1º, enquanto não sanado o vício.

O sujeito passivo argumenta que o direito de acesso dos contribuintes ao duplo grau de cognição administrativa por meio do recurso voluntário é garantido no âmbito federal pelo artigo 33 do Decreto 70.235/1972, recepcionado pela CF/88 com status de lei ordinária (grifamos):

Decreto 70.235/1972

Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Sustenta, assim, que uma vez existente lei ordinária garantindo a interposição do recurso, seria inadmissível a restrição a esse direito por meio de um decreto – no caso, o Decreto 7.574/2011 –, por se tratar de norma hierarquicamente inferior.

Argumenta, também, ter o duplo grau de cognição administrativa status de direito fundamental dos contribuintes (ao lado do duplo grau de jurisdição), como decorrência dos princípios da ampla defesa e do contraditório, pilares de nosso ordenamento jurídico. Nesse ponto, observa que o artigo 5º da CF/88 assegura aos litigantes em processos administrativos o direito à interposição de recursos (no plural), e pontua que a Lei 9.784/1999 (que regula o processo administrativo no âmbito federal) tutela a interposição de recursos pelos particulares em até 03 (três) instâncias de julgamento, salvo disposição em contrário (grifamos):

Lei 9.784/1999

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

Art. 56. **Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.**

Art. 57. **O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.**

Pois bem.

De acordo com a sua ementa, o Decreto 7.574/2011 “*Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*”

Trata-se, assim, de norma que regulamenta os processos administrativos separando-os em dois grandes grupos, conforme seus títulos, que podem ser assim resumidos:

Título I: DAS NORMAS GERAIS

TÍTULO II: DO PROCESSO DE DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

TÍTULO III: DOS OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

TÍTULO IV: DISPOSIÇÕES FINAIS

Dentro do Título II, dedicado ao grupo de processos intitulado “Processo de determinação e exigência de créditos tributários” tal o Decreto 7.574/2011 coloca o procedimento fiscal e a cobrança administrativa do crédito tributário, regulamentando inclusive a sua fase litigiosa e a eficácia das decisões judiciais nesse âmbito.

Já no Título III, dedicado ao grupo “Outros processos administrativos”, estão, separados por capítulos próprios: (I) processo de consulta, (II) processos de reconhecimento de direito creditório, (III) processos de suspensão da imunidade e da isenção, (IV) pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais (PERC), (V) processo de aplicação da pena de

perdimento, (VI) processo de determinação e exigência das medidas de salvaguarda, (VII) processos de aplicação e de exigência dos direitos antidumping e compensatórios, (VIII) processo de determinação e exigência de direitos de natureza comercial, (IX) processo de liquidação de termo de responsabilidade, (X) processo de reconhecimento do direito à redução de tributo incidente sobre o lucro da exploração na área da SUDENE e por fim (XI) processo de reconhecimento do direito à redução de tributo incidente sobre o lucro da exploração na área da SUDAM.

Para alguns dos processos tratados nos diversos capítulos do Título III, o Decreto 7.574/2011 estabelece a aplicação do rito processual do Decreto 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal, fazendo referência ao seu Título II. É o caso por exemplo do pedido de revisão de ordem de emissão de incentivos fiscais (PERC) – e, vale adiantar, é por isso que, quanto ao PERC, não há discussão de que cabe recurso ao CARF.

Para outros processos administrativos, como é o caso do processo de reconhecimento do direito à redução de tributo incidente sobre o lucro da exploração (objeto dos presentes autos), não apenas o Decreto 7.574/2011 não faz referência à aplicação do rito processual do Decreto 70.235/1972, como também prevê expressamente o não cabimento de recurso ao CARF. Há, apenas, o direito de recorrer da decisão perante a Delegacia de Julgamento.

Assim, é certo que há norma infralegal, editada pelo Poder Executivo utilizando-se de seu poder regulamentar, vedando a interposição de recurso ao CARF no caso em questão.

O primeiro argumento do sujeito passivo é de que a lei ordinária (no caso, o Decreto 70.235/1972, recepcionado pela CF/88 com *status* de lei ordinária) garantiria a interposição de recurso.

E, de fato, o Decreto 70.235/1972 é expresse em estabelecer o recurso ao CARF para os processos de que ele trata.

Mas haveria incompatibilidade entre tais normas?

Nesse ponto, é necessário observar que **o Decreto 70.235/1972 não trata de todo e qualquer processo administrativo, mas apenas do “processo administrativo fiscal”**. E seu artigo 1º esclarece o escopo da norma:

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

É necessário, assim, definir o alcance de tal norma que, vale repetir, tem *status* de lei ordinária.

Como visto, o Decreto 7.574/2011 identifica o “processo administrativo fiscal” tratado no Decreto 70.235/1972 com o “Processo de determinação e exigência de créditos tributários”, diferenciando-o de “outros processos administrativos”, que podem ou não seguir o rito do Decreto 70.235/1972. E dentro do capítulo dedicado ao “Processo de determinação e exigência de créditos tributários”, trata apenas de processos relacionados a auto de infração ou de notificação de lançamento.

Com isso, o Decreto 7.574/2011 restringe o alcance do Decreto 70.235/1972 a processos relacionados a auto de infração ou de notificação de lançamento, como se os demais

processos administrativos, mesmo que tratem de matéria tributária, não fizessem parte do “processo administrativo fiscal” tratado no Decreto 70.235/1972.

E, de fato, a análise atenta do teor do Decreto 70.235/1972 revela que este está a tratar, especificamente, do processo originado de autos de infração ou notificação de lançamento (Capítulo I), e do processo de consulta (Capítulo II), permitindo que se chegue à conclusão de que outros processos administrativos não são objeto de seu escopo. Assim, compreendo como adequada a interpretação que o Decreto 7.574/2011 faz do “processo administrativo fiscal” tratado no Decreto 70.235/1972.

Desse modo, não procede o argumento do sujeito passivo de que o Decreto 70.235/1972 garantiria a interposição de recurso no caso dos autos.

Não obstante, isso não significa necessariamente que a restrição trazida pelo Decreto 7.574/2011 tenha fundamento legal. Como já se abordou, tal norma infralegal foi editada no contexto do exercício de poder regulamentar, assim definido pela doutrina:

“O poder regulamentar é subjacente à lei e pressupõe a existência desta. É com esse enfoque que a Constituição autorizou o Chefe do Executivo a expedir decretos e regulamentos: viabilizar a efetiva execução das leis (art. 84, IV). (...) Por via de consequência, não podem considerar-se legítimos os atos de mera regulamentação, seja qual for o nível da autoridade de onde se tenha originado, que, a pretexto de estabelecerem normas de complementação da lei, criam direitos e impõem obrigações aos indivíduos. Haverá, nessa hipótese, indevida interferência de agentes administrativos no âmbito da função legislativa, com flagrante ofensa ao princípio da separação dos Poderes, insculpido no art. 2º da CF. Por isso, de inegável acerto a afirmação de que só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõe obrigações de fazer ou não fazer, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos, de modo que são inconstitucionais regulamentos produzidos em forma de delegações disfarçadas oriundas de leis que meramente transferem ao Executivo a função de disciplinar o exercício da liberdade e da propriedade das pessoas.”. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, Editora Atlas, 2013):

É preciso considerar que **não há lei que vede o recurso administrativo em segunda instância no caso dos autos (o que há é apenas uma norma infralegal trazendo esta limitação).** Por outro lado, a lei geral que rege os processos administrativos (Lei 9.784/1999) estabelece expressamente a possibilidade de “recurso” das “decisões administrativas” (artigo 56, transcrito acima).

Há quem interprete que, ao se referir a “recurso” de “decisões administrativas” tal norma não está tratando da reclamação em segunda instância, mas da própria apresentação de defesa contra uma manifestação da Administração. Não entendo assim.

Não é esta a interpretação que se dá, usualmente, ao termo “recurso”, sendo este utilizado para se referir a reclamações contra decisões de primeira instância, isto é, reclamações destinadas a serem analisadas em segundo grau de cognição. Além, disso, também o termo “decisões administrativas” também deve ser interpretado como manifestação da Administração já no âmbito de procedimento em contraditório, isto é, em primeira instância processual. Uma manifestação da Administração tributária acerca de um procedimento que ainda não é contraditório é mero despacho, e não “decisão”.

Ora, havendo lei que prevê, de forma geral, a existência de recurso administrativo (artigo 56 da Lei 9.784/1999), a vedação ao recurso para um tipo específico de processo somente poderia advir de norma de mesma hierarquia, mas especial.

Daí a conclusão de que a limitação a recurso trazida pelo Decreto 7.574/2011 (e de qualquer decreto ou outra norma infralegal que venha a dizer o mesmo) é ilegal: trata-se de norma especial inferior que veda direito expressamente reconhecido em regra geral superior.

De se notar que também não se pode dizer que o recurso cabível para o caso seria apenas o recurso hierárquico previsto na Lei 9.784/1999. O recurso hierárquico é aquele cabível da *primeira* decisão da Administração, e se reporta, duplamente, à própria autoridade que proferiu a decisão (sob a forma de pedido de reconsideração) e a seu superior (cf. Parecer Normativo COSIT 3/2016), sendo que, no caso dos autos, não se discute que já existe o recurso à DRJ, sendo incabível se falar em recurso hierárquico no caso em questão.

Observe, por oportuno, **e os argumentos que se seguem são realizados estritamente no caráter de obter dictum**, que a posição acima ainda se alinha àqueles que conferem ao direito de petição, em matéria tributária, alcance que envolve garantia ao duplo grau de cognição, como corolário do devido processo legal.

Ressalte-se que não se está a dizer que o direito ao recurso no caso dos autos tem base exclusivamente constitucional. Como visto acima, tal direito tem base legal, especificamente na Lei 9.784/1999, sendo que **a seguir apenas se observa que tal interpretação** está, ademais, de acordo com os princípios constitucionais em questão e, principalmente, **não contraria qualquer norma ou disposição a que esta Conselheira possa estar, nos termos do Regimento Interno do CARE, vinculada** (artigo 62 do Anexo II da Portaria MF 373/2015).

Quanto ao argumento de ter o duplo grau de cognição administrativa status de direito fundamental dos contribuintes, de fato a questão foi assim tratada quando o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a constitucionalidade da norma que impôs a exigência de depósito prévio para interposição de recurso administrativo (do artigo 32 da Medida Provisória 1.699-41/1998, convertida na Lei 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, §2º, do Decreto 70.235/1972).

Nesse contexto, o STF julgou a exigência inconstitucional e aprovou, inclusive, o enunciado da Súmula Vinculante 21: *“É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”*.

O precedente representativo da Súmula STF Vinculante n. 21 foi a ADI 1976, julgada em 28 de março de 2007, e nesta seu Relator, Min. Joaquim Barbosa, observa que a posição anterior do Tribunal, que referendava a constitucionalidade da exigência, mereceria ser revista. Destaco trechos de seu voto:

(...)

O procedimento administrativo é uma das formas de se realizar o Direito Administrativo. As relações entre Estado e administrados devem se desenvolver legitimamente não apenas no âmbito judicial, mas também no âmbito da própria administração.

Esta está vinculada ao dever de realização das diversas normas constitucionais e, especialmente, das normas constitucionais administrativas. A consecução da democracia, de último modo, depende da ação do Estado na promoção de um procedimento administrativo que seja: a) sujeito ao controle por parte dos órgãos democráticos, b) transparente, e, c) amplamente acessível aos administrados. (...)

A construção da democracia e de um Estado democrático de Direito exige por parte da administração pública, antes de mais nada, o respeito ao princípio da legalidade, quer em juízo, quer em seus procedimentos internos. A impossibilidade ou inviabilidade de

se recorrer administrativamente equivale a impedir que a própria Administração Pública revise um ato administrativo porventura ilícito. A realização do procedimento administrativo como concretização do princípio democrático e do princípio da legalidade fica tolhida, tendo em vista a natural dificuldade, para não dizer auto-contenção, da Administração em revisar seus próprios atos. (...)

Entendo, pois, que tornar o procedimento administrativo impossível ou inviável, por meios indiretos, constitui ofensa ao princípio da legalidade. E inúmeras vezes, a infração ao princípio da legalidade, e mais especificamente, à legalidade em matéria de procedimento, leva à violação de direitos fundamentais.

Da necessidade de se proporcionar um procedimento administrativo adequado surge o imperativo de se consagrar a possibilidade de se recorrer dentro do próprio procedimento.

O direito ao recurso em procedimento administrativo é tanto um princípio geral de direito como um direito fundamental. (...)

Situados no âmbito dos direitos fundamentais, os recursos administrativos gozam entre nós de dupla proteção constitucional, a saber: o art. 5º, XXXIV (direito de petição independentemente do pagamento de taxas) e LV (contraditório).

(...)

A Constituição de 1988 consagrou um dispositivo próprio ao direito de petição aos órgãos públicos, ao lado de um direito de recorrer ao Judiciário (art. 5º, XXXV). Diferentemente da 1ª Emenda à Constituição Americana, o Constituinte Brasileiro reforçou o caráter de fundamentalidade do direito de petição, ao tratá-lo em dispositivo específico.

A consagração do direito ao recurso administrativo como um componente essencial do direito de petição torna acessório o debate acerca de um direito ao duplo grau de jurisdição. O cidadão que recorre administrativamente exerce, antes de tudo, um direito de petição frente à autoridade administrativa. A questão da imposição do depósito prévio já pressupõe uma suposta "segunda instância administrativa". Não se discute, portanto, a existência dessa "segunda instância", mas o acesso a ela.

Isso nos leva a uma outra questão.

Exigir que o administrado deposite uma determinada quantia ou arrole bens como requisito ao exercício do direito de recorrer equivale, na prática, à supressão desse direito. E justamente aí se encontra a violação ao núcleo essencial do direito de recorrer administrativamente. O exame de proporcionalidade comprova isto.

(...)

Assim, não subsistem razões, a meu sentir, para se manter a posição que considera constitucional a exigência do depósito prévio ou o arrolamento de bens e direitos para a interposição de recurso administrativo. Tal exigência esvazia o direito fundamental dos administrados a verem decisões revistas por parte da Administração. Mantê-la levaria à própria negação do direito ao recurso administrativo.

De se notar que tal voto trata de processos administrativos *lato sensu* e em nenhum momento restringe suas conclusões ao “processo administrativo fiscal” ou à exigências especificamente relacionadas a autos de infração e notificação de lançamento.

A pesquisa de julgados mais recentes do STF revela que até há decisões monocráticas afirmando genericamente que a posição do Tribunal seria a de que não há no ordenamento jurídico brasileiro garantia constitucional ao duplo grau de jurisdição, mas os precedentes citados em tais decisões ou são anteriores ao julgamento da ADI 1976 (e, como já mencionado, o Min. Relator desta ADI observou que, de fato, a posição do STF antes era outra), ou se referem à discussão do duplo grau de jurisdição no âmbito do Poder Judiciário (e não em processos administrativos), ou tratam de caso em que o STF sequer chega a analisar o mérito do

tema *exatamente por entender que a alegada ofensa à Constituição Federal seria apenas indireta*. Neste sentido, cito como exemplo o Ag.Reg. no Recurso Extraordinário 976.178-PR, Segunda Turma, julgado por unanimidade em 9 de dezembro de 2016:

Ementa

Agravo regimental. Tributário. Pena de perdimento. Duplo grau de jurisdição. Inexistência de assento constitucional. Inafastabilidade da jurisdição. Devido processo legal. Ofensa reflexa. 1. Segundo a jurisprudência da Corte, não há no ordenamento jurídico brasileiro a garantia constitucional do duplo grau de jurisdição. A afronta aos princípios do devido processo legal e da inafastabilidade da jurisdição, em termos processuais, configura, via de regra, apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição. Precedentes.

(...)

Voto

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

A irresignação não merece prosperar

A Constituição Federal de 1988 não erigiu garantia de duplo grau de jurisdição administrativa. Com efeito, na jurisprudência da Corte não há no ordenamento jurídico brasileiro a garantia constitucional do duplo grau de jurisdição. Nesse sentido: (RE nº 169.077/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ 27/3/98; AI nº 513.055/SP–AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJe de 8/4/05; RHC nº 79.785/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 22/22/01; RE nº 460.162/RS–AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 12/3/09. A partir dessa orientação, a Corte tem reiteradamente decidido que a afronta aos princípios do devido processo legal (art. 5º, LV, CF) e da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CF), em termos processuais, configura, via de regra, apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição, como ocorre na espécie. Nesse sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ADMINISTRATIVO. PENA DE PERDIMENTO DE BENS. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 5º, INC. LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (ARE nº 704.364/DF–AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 8/11/12).

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 5º, XXXV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO. DEBATE DE ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RECURSO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/2015. 1. O exame da alegada ofensa ao art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, observada a estreita moldura com que devolvida a matéria à apreciação desta Suprema Corte, dependeria de prévia análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, o que refoge à competência jurisdicional extraordinária prevista no art. 102 da Magna Carta. 2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada, mormente no que se refere à ausência de ofensa direta e literal a preceito da Constituição da República. 3. Agravo regimental conhecido e não provido” (ARE nº 976.865/SP–AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe de 13/10/16).

“Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Negativa de prestação jurisdicional. Não ocorrência. Impossibilidade de apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN. Princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Inexistência de violação. 1.

A jurisdição foi prestada pelo Tribunal de origem mediante decisão suficientemente fundamentada. 2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do ARE nº 637.975/MG-RG (DJe de 1º/9/11), com repercussão geral reconhecida, de relatoria do Ministro Cezar Peluzo, entendeu que a norma que afirma ser incabível apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN não afronta os princípios constitucionais da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, da inafastabilidade da prestação jurisdicional e do duplo grau de jurisdição. 3. Agravo regimental não provido” (ARE nº 639.448/MG–AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 8/8/12).

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, COM PEDIDO DE ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. SUPRIMENTO DE OMISSÃO QUANTO À ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E DO JUIZ NATURAL. MATÉRIA DE CUNHO INFRACONSTITUCIONAL, CONSTITUINDO EVENTUAL OFENSA INDIRETA OU REFLEXA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PERSISTÊNCIA DA INADMISSIBILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A garantia constitucional do duplo grau de jurisdição (art. 5º, LV) insere-se no âmbito de proteção do princípio constitucional da ampla defesa, insculpido no mesmo enunciado normativo da Carta Magna, razão pela qual o tema foi enfrentado no acórdão embargado sob essa ótica, consignando-se a natureza infraconstitucional da controvérsia. 2. A violação do princípio constitucional do juiz natural (art. 5º, LIII), implica suprir a omissão do acórdão embargado para assentar que, também nessa hipótese, há eventual ofensa indireta ou reflexa, que não autoriza a interposição do recurso extraordinário. 3. Mantida a inadmissibilidade do recurso extraordinário, é de se rejeitar a atribuição dos pretendidos efeitos infringentes. 4. Embargos declaratórios a que se dá provimento parcial” (AI 845.223 AgRED, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 2/4/12).

Agravo regimental não provido. Determino que, a título de honorários recursais, a verba honorária já fixada seja acrescida do valor equivalente a 10% (dez por cento) de seu total, nos termos do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do citado artigo e a eventual concessão de justiça gratuita.

Assim, vale a observação de que precedentes como o transcrito acima, embora mais recentes que a ADI 1976, não teriam qualquer repercussão quanto à conclusão de que, em matéria tributária, o duplo grau de cognição administrativa teria também *status* de direito fundamental dos contribuintes.

Neste sentido, é de se reconhecer a competência do CARF para analisar o recurso interposto no caso dos autos, devendo os autos retornar à turma *a quo* para a análise das demais questões tratadas no recurso voluntário.

Diante disso, sugeri a seguinte ementa para este julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2006

RECURSO. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE O LUCRO DA EXPLORAÇÃO. LEI 9.784/1999. VEDAÇÃO TRAZIDA PELO DECRETO 7.574/2011. ILEGALIDADE.

É ilegal a previsão do § 4º do artigo 144 do Decreto 7.574/2011, que veda o direito a recurso na esfera administrativa de decisão da DRJ que denega pedido

de reconhecimento do direito à redução de tributo incidente sobre o lucro da exploração.

A Lei 9.784/1999 traz de forma geral a possibilidade de se interpor recurso contra decisões administrativas e, na ausência de lei específica que vede o recurso em um dado procedimento administrativo, tal vedação não pode advir de forma inaugural por ato infralegal.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer e dar provimento ao recurso especial, com retorno dos autos à turma ordinária.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado decidiu negar-lhe provimento, mantendo o acórdão recorrido que negou conhecimento ao *recurso voluntário em razão de incompetência recursal do CARF para análise da matéria, nos termos do artigo 144, §§ 3º e 4º, do Decreto nº 7.574/2011*.

Prevaleceu, neste Colegiado, o entendimento de que a legislação de regência não atribui competência ao CARF para julgamento do recurso manejado pela Contribuinte. Ainda que se vislumbre alguma ofensa à *garantia ao duplo grau de cognição, como corolário do devido processo legal*, como indica a I. Relatora, fato é que este Conselho tem sua competência limitada aos recursos administrativos previstos em lei, *in casu*, recursos de ofício e voluntário contra decisões de 1ª instância proferidas em processos de determinação e exigência de créditos tributários da União ou de matérias correlatas especificadas em lei, embargos de declaração e inominados contra decisões do próprio Colegiado do CARF e recurso especial de divergência. Ausente esta estipulação em lei, o sujeito passivo somente poderia cogitar de aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/99, prevista para os processos administrativos específicos na forma de seu art. 69.

Ainda assim, ponderou-se nos debates entabulados na sessão de julgamento que o litígio pretendido pela Contribuinte decorre de pedido por ela formulado, com vistas a reconhecimento de incentivo fiscal, objeto de decisão pela autoridade fiscal e de recurso analisado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, providências que já atenderiam à Lei nº 9.784/99 quando assim dispõe:

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

§ 3º Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006).

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Releva notar, ainda, que o Decreto nº 7.574/2011 foi editado já na vigência desses contornos estabelecidos pela Lei nº 9.784/99 para o contencioso administrativo em geral, inviabilizando cogitação de sua incompatibilidade com os preceitos constitucionais, e direcionando a melhor interpretação para exercício regular do poder regulamentador do Ministro da Fazenda – e não pela Receita Federal, como aduz a Contribuinte - em face da inexistência de lei que atribua ao CARF competência para julgamento de recurso voluntário contra a decisão de 1ª instância prevista naquela regulamentação. Insista-se que o citado art. 33 do Decreto nº 70.235/72, invocado pela Contribuinte, prevê recurso voluntário de decisão proferida no âmbito de *processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União*, nos termos de seu art. 1º, sem contemplar, como ela pretende, *processo de reconhecimento do direito à redução de tributo incidente sobre o lucro da exploração na área da SUDENE*.

Acrescente-se que em momento algum foi concedido à Contribuinte direito à interposição do recurso voluntário contra a decisão proferida por autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, e que sua manifestação se deu em 30 (trinta) dias da ciência da decisão de 1ª instância, a inviabilizar qualquer cogitação de fungibilidade com o recurso hierárquico previsto na Lei nº 9.784/99, para o qual se aplica o prazo recursal de 10 (dez) dias expresso no art. 59 da referida lei, na ausência de *disposição legal específica*. Isto para além da interpretação antes fixada de que a exigência recursal da referida Lei já teria sido atendida pela estipulação, no Decreto nº 7.574/2011, de recurso, mediante impugnação, a ser apreciado por autoridades julgadoras da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Note-se, por fim, que o Decreto nº 4.213/2002, ao regulamentar os procedimentos decorrentes dos incentivos fiscais nas áreas de atuação da extinta SUDENE, assim já estipulava, muito antes da edição do Decreto nº 7.574/2011:

Art.3º O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional.

§1º O chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da respectiva apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§2º Expirado o prazo indicado no § 1º, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecorrível, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida.

§3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá impugnação para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§4º Torna-se irrecorrível, na esfera administrativa, a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que denegar o pedido.

§5º Na hipótese do § 4º, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º.

Como se vê expresso no §5º acima transcrito, o sujeito passivo que não tiver seu direito ao benefício reconhecido, sujeitar-se-á a lançamento e, neste contexto, poderá dirigir suas insurgências às instâncias de julgamento administrativo especializado, inclusive mediante recurso voluntário a este Conselho.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.